



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudců Evy Šonkové a Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **THE TOWER COMMERCE s. r. o.**, se sídlem Na Folimance 2155/15, Praha 2, zast. Mgr. Luborem Bystřickým, advokátem se sídlem U Kanálky 1359/4, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46721/20/5100-41451-711647, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2021, č. j. 11 Af 3/2021-27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Spor se vede o to, zda mělo být žalobkyni prominuto daňové penále a zda se daňový orgán měl zabývat prominutím penále *ex officio*.

[2] Žalobkyně podala dne 12. 4. 2019 žádost o prominutí penále. Dne 16. 6. 2020 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 4545183/20/2001-52525-105867 o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o prominutí penále, neboť žádost byla podána po lhůtě stanovené k jejímu podání zákonem. Žalobkyně se proti rozhodnutí o zastavení řízení odvolala. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně o zastavení

řízení. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále „městský soud“).

[3] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu je v této věci rozhodnutí žalovaného o odvolání proti procesnímu rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu zmeškání lhůty pro podání žádosti.

[4] Městský soud potvrdil, že žalobkyně nesplnila jednu z formálních podmínek zákonem kladených na žádost o prominutí penále, neboť žádost podala až po uplynutí lhůty tří měsíců od právní moci dodatečného platebního výměru [§ 259a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“)]. Správce daně správně zastavil řízení o opožděné žádosti dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[5] Dále soud uvedl, že není relevantní ani argumentace žalobkyně, že penále je nepřiměřeným zásahem do jejích základních práv. Zásah do vlastnického práva žalobkyně je v souladu s ústavním pořádkem. Případ žalobkyně nebyl natolik specifickým, aby opravňoval postup soudu *contra legem* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2017, č. j. 5 As 154/2016-62).

[6] Situaci žalobkyně neshledal vyústěním souhry mimořádných událostí, ale důsledkem její pasivity. Poukázal na to, že za obchodní vedení společnosti (žalobkyně) je zodpovědný jednatel, stejně tak za řádné vedení účetnictví (§ 195 odst. 1 a § 196 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích). Pokud žalobkyně pověřila externí osobu správou svých záležitostí (v tomto případě účetnictví), nezbavuje se tím odpovědnosti za její řádné vedení.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[8] Má za to, že daňové penále neměla hradit. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu se penále neplatí v případě, že došlo k doměření daně na základě dodatečného platebního výměru. Její situace je specifická tím, že podala dodatečné daňové přiznání až po vydání platebního výměru. Takový postup však byl jedinou zákonnou cestou, jak napravit vzniklý stav, kdy jí byla správcem daně doměřena vysoká daň, ačkoliv ve skutečnosti takovou daňovou povinnost neměla.

[9] Nesouhlasí také s názorem městského soudu, že penále nelze prominout z moci úřední, protože § 259a daňového řádu (prominutí penále) není speciálním ustanovením k § 259 daňového řádu (řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně). Pokud by zákonodárce chtěl vyloučit aplikaci § 259 daňového řádu i na penále, učinil by tak výslovně.

[10] Stěžovatelka namítá, že zákon nepočítá se situacemi, kdy se po právní moci výměru na základě dodatečného přiznání ukáže, že daňová povinnost zde nikdy nebyla. Pro tyto případy slouží institut prominutí daně či jejího příslušenství.

pokračování

[11] Dále namítá, že situace, kdy je nucena uhradit penále z daně, k jejímuž zaplacení není povinná, tedy z daňové povinnosti, která byla zrušena, je zcela nelogická, jdoucí proti literě i smyslu zákona, a je navíc nepřiměřeně tvrdá. Penále je ve výrazném nepoměru k výši částky změněné daňové povinnosti.

[12] Stěžovatelka namítá, že za své pochybení byla dostatečně potrestána tím, že musela uhradit náklady na exekuční řízení, a tím, že jí byly doměřeny pokuty za pozdní dodání dokumentace apod. Stěžovatelce se jeví výsledek věci jako protiústavní, neboť zasahuje do jejího práva na majetek a je v rozporu se zásadami přiměřenosti a zdrženlivosti výkonu státní moci a správního trestání jakožto základními zásadami právního státu.

[13] V souvislosti s tím stěžovatelka také namítá, že se městský soud nezabýval argumentací uvedenou v bodech 10 a 11 hlavy VI. kasační stížnosti (mezera v zákoně; specifický případ žalobkyně; uhrazení penále z daňové povinnosti, která byla zrušena aj.). Městský soud podle ní též opomenul argumentaci ustanovením § 251 odst. 4 daňového řádu, podle které jí neměla vzniknout povinnost hradit penále.

[14] Stěžovatelka dále popisuje specifickou situaci, která vedla k doměření daně ve vysoké částce a ke vzniku penále. Opakuje, že vedení účetnictví stěžovatelce zajišťovala konkrétní fyzická osoba. Ta ji bohužel neinformovala o nesrovnalostech a problémech s účetnictvím. Například blanketní podání sepsala sama tato fyzická osoba bez vědomí daňového subjektu. O situaci se dozvěděl jednatel stěžovatelky až v momentě nařízené exekuce. Stěžovatelka se následně dozvěděla, že už v roce 2016 fyzická osoba zajišťující účetnictví podstoupila několik operací na odstranění zhoubného nádoru, v důsledku čehož jí vyvstaly další zdravotní komplikace, takže nebyla schopna zajistit řádné vedení účetnictví.

[15] Stěžovatelka si nebyla vědoma toho, že byla vyzvána k podání dodatečných přiznání, že došlo k vydání platebních výměrů, že odvolání bylo podáno pouze v blanketní formě a že odvolací řízení byla zastavena a marně uplynula lhůta pro podání opravných prostředků.

[16] Stěžovatelka s městským soudem nesouhlasí ani v závěrech týkajících se odpovědnosti za vedení účetnictví. V praxi nelze kontrolovat vše, takže při podnikání je potřeba se spolehnout na zaměstnance a externisty. Upozorňuje, že situaci způsobil závažný nepříznivý stav externisty.

[17] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že předmětem soudního přezkumu v dané věci může být pouze posouzení splnění procesních podmínek pro zastavení řízení. Daňové orgány nepochybily tím, že se nezabývaly věcnou stránkou žádosti.

[18] Žalovaný se vyjádřil i k stěžovatelkou namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nesouhlasí s tím, že se soud nevypořádal se všemi námitkami stěžovatelky. Výrok i odůvodnění předmětného rozsudku jsou srozumitelné, lze z nich zjistit, jak soud postupoval, kdo je účastník řízení, jak soud rozhodl atd. Skutečnost, že se

městský soud vyjádřil stručně k některým námitkám, je dána tím, že předmětem odvolání bylo procesní rozhodnutí o zastavení věci.

[19] Podle žalovaného se sice stěžovatelka ohrazuje proti stručné argumentaci soudu k vedení účetnictví externí osobou, ale sama neuvádí nic, v čem by mohla být spatřena nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

[20] K pochybnostem ohledně externího účetního žalovaný podotýká, že ani zde stěžovatelka nenamítá nic konkrétního, co by mělo vést k nezákonnosti napadeného rozsudku.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost **není důvodná** (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud nejprve kasační stížnost stěžovatelky odmítl usnesením ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 199/2021-30. To zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23. Jím zavázal kasační soud vypořádat námitky v části VII. kasační stížnosti.

[24] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Námitka není důvodná.

[25] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je srozumitelný, opřený o skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl soud veden při svém rozhodování. Soud se vyjádřil ke vzneseným námitkám a neopomenul ani zhodnotit argumentaci stěžovatelky ustanovením § 251 odst. 4 daňového řádu. Uvedl, že námitky z velké části nesouvisely s předmětem řízení.

[26] Stěžovatelka brojí proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prominutí penále pro její opožděnost. V případě přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení soudy přezkoumávají pouze to, zda byly pro zastavení řízení splněny podmínky.

[27] Platební výměry, proti nimž se stěžovatelka odvolávala, nabyly právní moci dne 27. 3. 2018. Následně proběhla daňová exekuce. V jejím důsledku stěžovatelka zjistila, že externí osoba zajišťující účetnictví zanedbala povinnosti vůči daňové správě. Následně stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání, jež žalovaný akceptoval. Exekuce byla zastavena. Stěžovatelce zanikla daňová povinnost (dlužná daň a úrok z prodlení). Žalovaný si ale v exekuci vymožené daňové penále ponechal.

pokračování

[28] Stěžovatelka podala dne 12. 4. 2019 žádost o prominutí příslušenství daně (penále) a současně žádost o vrácení přeplatku ve vztahu k DPH za zdaňovací období měsíců duben až prosinec 2016. Řízení o žádosti o prominutí penále daně bylo zastaveno, neboť žádost byla podána po uplynutí lhůty tří měsíců od právní moci platebního výměru, jímž bylo penále stanoveno (§ 259a odst. 3 daňového řádu).

[29] Argumentace stěžovatelky vychází z toho, že žalovaný měl žádost o prominutí penále posoudit jako podnět k zahájení řízení o prominutí penále z moci úřední ve smyslu § 259 odst. 1 daňového řádu. Její výklad předmětného ustanovení však není správný, na rozdíl od argumentace městského soudu. Je pravda, že § 259 odst. 1 daňového řádu umožňuje pro daň a její příslušenství zahájit řízení o jejich prominutí i z moci úřední (vyžaduje však k tomu zvláštní zmocnění v zákoně, např. v § 260 daňového řádu či v § 44a odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, neboť sám hmotněprávní podmínky prominutí daně nestanoví). Pravda je i to, že podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumí i penále ze stanovené daně.

[30] Řízení o prominutí penále je však specificky upraveno v § 259a daňového řádu, v němž je jednoznačně uvedeno, že penále lze prominout na základě žádosti; tu je nutno podat v zákonem stanovené lhůtě. Z formulace uvedeného ustanovení je patrné, že (včasné) podání žádosti je podmínkou uplatnění promíjecí pravomoci správce daně. Toto ustanovení je tak *lex specialis* k obecným ustanovením o prominutí daně a jejího příslušenství, čímž vyděluje postup pro prominutí penále z obecné úpravy § 259 odst. 1 daňového řádu. Námitka stěžovatelky tak není důvodná.

[31] Důvodem pro zastavení řízení o žádosti stěžovatelky o prominutí penále byla skutečnost, že stěžovatelka žádost podala až po uplynutí tříměsíční lhůty od právní moci platebního výměru, kterým bylo penále předsáno, stanovené k podání žádosti o prominutí penále v § 259a odst. 3 daňového řádu. Tuto skutečnost přitom stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporuje. Jestliže však uplynula lhůta pro podání žádosti o prominutí penále, nemohl správce daně postupovat jinak, než řízení o žádosti zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[32] Stěžovatelka se do nepříznivé situace dostala pro vážný zdravotní stav externí osoby, která jí od dubna 2016 až do zahájení výkonu exekuce s daňovými orgány zajišťovala vedení účetnictví. Stěžovatelka o těchto zdravotních komplikacích, pro které externí účetní společnost nebyla schopna plnit vůči ní své povinnosti, ani o stavu účetnictví nevěděla. Nejvyšší správní soud nemá v úmyslu zlehčovat tíživou situaci stěžovatelky a chápe, že není v jejích silách kontrolovat každý krok pověřených osob, které za společnost jednají. Přesto však v konečném důsledku je sama odpovědná za plnění svých povinností, proto je v jejím vlastním zájmu alespoň u těch nejzásadnějších povinností (mezi které podávání daňových přiznání jednoznačně patří) jejich plnění pravidelně ověřovat.

[33] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ve vztahu ke konkrétnímu řízení před správcem daně, jehož se týká tato kasační stížnost, ani námitku, že neprominutí penále zasahuje do vlastnického práva stěžovatelky zaručeného čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních

práv a svobod a je v rozporu se základními zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti výkonu státní moci zaručeného čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy. Městský soud vysvětlil, z jakého důvodu neshledal procesní postup žalovaného v rozporu s ústavním pořádkem, v bodech 19 a 20 napadeného rozsudku. Uvedl, že autoritativně uložená povinnost platit určitou částku je zásahem do vlastnického práva, to ji však nečiní bez dalšího protiústavní. Lze dodat, že pokud jsou k prominutí penále stanoveny zákonem určité podmínky, které obecně vzato nejsou nepřiměřené (podání žádosti v přiměřené lhůtě odvíjející se od skutečnosti, která potenciálnímu žadateli je známa nebo mu aspoň za běžných okolností známa být může), není v rozporu s ústavním pořádkem penále neprominout, jestliže ten, komu takto má být uleveno, zákonné podmínky nesplní.

[34] Se stěžovatelkou je nicméně třeba souhlasit v tom, že v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod by mohlo být, pokud penále samotné by bylo ukládáno na základě zjevně iracionálních důvodů nebo podle zjevně neproporcionálních pravidel. Ani tak tomu není, neboť objektivně nepochybně tíživá situace stěžovatelky má vcelku jednoduché řešení mimo rámec řízení o prominutí penále. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Nejvyšší správní soud např. ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně ustáleně judikuje, že dojde-li ke změně daňové povinnosti, musí se adekvátně k tomu změnit výše pokuty, vyměřované jako procento ze stanovené daně.

[35] Smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Je přitom nutné vycházet z širšího pojetí pojmu „daň“, což znamená, že daňové orgány jsou povinny ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství. Daň je podle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovena rozhodnutím správce daně v rámci nalézacího řízení (např. platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem). Je-li výsledkem doměřovacího řízení stanovení jiné výše daňové povinnosti, než je poslední známá daňová povinnost, musí se to promítnout i do výše příslušenství daně. Ta má odpovídat dani v daném okamžiku „konečné“, tj. dani naposledy stanovené (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, či ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32).

[36] Nejvyšší správní soud si je vědom odlišné právní úpravy penále a pokuty za opožděné tvrzení daně. Přesto však má za to, že obecná východiska pro akcesoritu příslušenství daně vzhledem k dani samotné se uplatní i v případě penále. Procentní metoda výpočtu, která je „automoderačním“ mechanismem pokuty za opožděné tvrzení daně (viz nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14), je zákonnou úpravou použita i v případě penále. Penále je sankcí za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní, jejíž vznik je ovlivněn i případnou součinností daňového subjektu v průběhu daňového řízení. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu platí, že povinnost uhradit penále vzniká pouze tehdy, pokud částka doměřené daně byla vyšší oproti poslední známé dani či pokud daňovému subjektu náleží nižší odpočet daně, než uplatňoval.

[37] Penále je tedy sankcí za to, že daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu na předmětné dani nižší částku, než jakou měl odvést, pokud by v termínu pro podání řádného daňového tvrzení uvedl a následně uhradil daň ve správné výši. Výše penále má být

pokračování

v přesném poměru k výši tohoto rozdílu (proto je určena jako procento z rozdílu). Jestliže tedy, jak je tomu u stěžovatelky, má být penále vypočteno jako procento z rozdílu mezi posledně stanovenou výší daně a výší nově doměřenou, která se nadále považuje za daň stanovenou ve „správné“ výši (neboť to je dle § 1 odst. 2 daňového řádu smyslem činnosti daňových orgánů), není přípustné, aby, došlo-li takto ke snížení daňové povinnosti, byl daňový subjekt povinen uhradit penále z částky daně, kterou ve skutečnosti nebyl povinen odvést, jelikož původní vyměření daně se ukázalo nebýt „správné“ (jakkoli jeho „nesprávnost“ v podstatné míře zapříčinila svým pochybením sama stěžovatelka).

[38] Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 54/2019-25 (viz zejm. jeho body 33 a 34) ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně dovodil, že v případě, že by výpočet výše ukládané pokuty nevycházel z částky „konečné daně“ (tedy „posledně zjištěné“, která je jedinou „správně“ stanovenou daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu), došlo by k relativizaci, resp. vyprázdňení argumentace, kterou ke stěžejním moderačním prvkům, přímé úměře a souvislosti ukládané pokuty s ekonomickými aktivitami a poměry daňového subjektu či nelikvidačnímu charakteru pokuty dle § 250 daňového řádu učinil Ústavní soud v již zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Nešlo by primárně vyloučit likvidační charakter (nepřiměřený zásah do majetkových práv) pokuty. Výše pokuty dle § 250 daňového řádu by se odvíjela od „daně“, která by v daném zdaňovacím období nebyla poslední zjištěnou a stanovenou daní, a mohla by tak (ať již v důsledku zjevných chyb, volních či mimovolních skutečností) několikanásobně přesáhnout nikoliv pouze konečnou výši daně (daň stanovenou ve správné výši), ale i majetek daňového subjektu. To je ostatně i případ stěžovatelky v nyní projednávané věci.

[39] S ohledem na to, že penále je sankcí, která má povahu trestu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS), stejně jako pokuta za opožděné tvrzení daně, musí se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k pokutě podle § 250 odst. 1 daňového řádu, zejména k úpravě její výše v případě změny daňové povinnosti, z níž byla původně vypočtena, uplatnit i v případě penále podle § 251 daňového řádu.

[40] Procesní nástroj k tomu, aby se změna výše daně automaticky promítla i do změny výše penále, popsal nedávno rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018-39 (zvýraznění provedl nyní druhý senát):

„[70] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Ve druhé větě § 2 odst. 5 daňového řádu se tedy uvádí, které typy příslušenství daně z těch, jež jsou vyjmenovány ve větě první, sledují osud daně, a jsou tedy „automaticky“ závislé na hlavní daňové povinnosti (viz nejnověji k této otázce rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024–58, body 20–24). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017–26, č. 3676/2018 Sb. NSS, bod 39, „osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně“. To znamená, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost (např. povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně), zaniká i povinnost uhradit penále spojené s tímto odvodem, které

z ní vzešlo. K zániku povinnosti uhradit „vedlejší“ pohledávku přitom dochází ex lege (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 15. 8. 2018 č. j. 6 Afs 229/2018–21, bod 17, z 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 102/2019–38, bod 44, a ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018–56, bod 19). Ačkoliv tedy nelze dospět k nápravě v nyní probíhajícím řízení, lze očekávat, že správce daně napraví v souladu se zákonem nesprávnou výši penále ex officio.“

(...)

[73] Obecně stojí daňový řád na koncepci relativně jednoduché změnitelnosti stanovené daně, nebrání-li tomu prekluze (viz zejm. § 143 odst. 1 a 2 tohoto zákona). Daňový řád má i zvláštní mechanismus, kterým je správce daně povinen zajistit, aby v oblasti daní byly hmotněprávní a procesněprávní vztahy, pokud možno, ve vzájemném souladu a aby tak byl naplněn cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Je jím institut přeplatku a pravidla pro nakládání s ním. Daňový řád hledí na daňový status jednotlivce jako na v jistém smyslu neustále se proměňující kontinuum daně vznikáním a zanikáním jednotlivých daňových povinností a s nimi spojeného příslušenství, závislé na plynutí času (vedoucím na jedné straně typicky k přibývání nových zdaňovacích období či jiných daňově relevantních skutečností, na druhé straně k prekluzi). Exekuční tituly (platební výměry aj.), tedy instituty procesního charakteru, jsou v oblasti daní změnitelné a lze je uvést do souladu s právem hmotným podstatně jednodušeji než v jiných oblastech práva. Hranicí pro zákaz změny je zde mnohem více prekluze práva daň vyměřit či vybrat než právní moc exekučního titulu.

[74] Úprava v § 149 a násl. a zejména pak v § 154 a 155 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2021 [...]) v první řadě zakládá povinnost správce daně neustále sledovat vývoj daňových povinností daňových subjektů. Podle § 149 odst. 1 daňového řádu správce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Přeplatky a z nich odvozené případné vratitelné přeplatky jsou upraveny zejména v již zmíněných § 154 a 155 daňového řádu. Správce daně je tedy v první řadě povinen sledovat, zda trvají podklady pro existenci daňových povinností. Pokud bylo odstraněno rozhodnutí deklarující povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně, je správce daně povinen ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu zohlednit bez dalšího, že z toho ex lege plyne, že není dána ani povinnost platit penále vztahující se k dotýcnému původně deklarovanému odvodu. Je úřední povinností správce daně, aby promítl nově zjištěné hmotněprávní vztahy i do roviny procesněprávní, tedy aby odstranil účinky takových svých úkonů, které hmotněprávní vztahy deklarují v rozporu s objektivním právem a umožňovaly by při izolovaném pohledu na věc exekuci povinnosti, která neodpovídá hmotnému právu. Je tak povinen promítnout nově zjištěné hmotněprávní vztahy do evidence daní. Pokud má daňový subjekt za to, že správce daně tuto svou povinnost nesplnil a postupoval při placení daní nesprávně, může uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu.

[41] Nástroje soudní ochrany pro případ, že by daňový subjekt měl za to, že správce daně výše popsaným způsobem nepostupoval, ač měl, rozšířený senát stručně zmínil v dalších bodech svého rozsudku (76 až 79).

[42] Mimo rámec nynějších řízení před správními soudy i jím předcházejícího řízení ve věci žádosti o prominutí penále tedy jsou k dispozici právní nástroje, na jejichž základě by měl správce daně autoritativně shledat, že stěžovatelka penále samotné nemá povinnost platit, jelikož není povinna platit daň, jež byla základem pro jeho stanovení.

pokračování

[43] V nynějším řízení však prostor pro korekci právních závěrů správce daně a městského soudu týkajících se rozhodnutí o žádosti o prominutí penále není. Správce daně řízení o opožděné žádosti zcela v souladu se zákonem zastavil a městský soud jeho závěr rovněž zcela zákonně aproboval.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[45] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. května 2025

Karel Šimka
předseda senátu